Tribunal administratif N° 30604 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 21 mai 2012
3e chambre

Audience publique du 20 novembre 2013

Recours formé par
Monsieur ... et consorts, …
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30604 du rôle et déposée le 21 mai 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 février 2012 portant rejet de leur réclamation introduit le 28 septembre 2011 contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2006 et le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2006, tous les deux émis le 29 juin 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif 10 octobre 2012 par Monsieur ... et son épouse, Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ci-après dénommés « les époux ...-... », déposèrent leur déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 en date du 16 janvier 2008.

Par courrier du 26 mai 2011 du bureau d'imposition ..., les époux ...-... se virent informer que celui-ci envisageait de s'écarter sur certains points de la déclaration fiscale remise et les invita à lui faire parvenir ses objections pour le 21 juin 2010 au plus tard. Le bureau d'imposition ... donna à cet égard à considérer que, notamment, la plus-value dégagée de la vente d'un certain nombre d'immeubles au cours de l'année 2006 serait à qualifier de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

Par courrier du 16 juin 2011, les époux ...-... firent parvenir au bureau d'imposition leurs observations.

Le 29 juin 2011, le bureau d'imposition ... émit le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2006 et le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2006.

Par écrit introduit le 28 septembre 2011, les époux ...-... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins d'impôt précités de l'année 2006.

Par décision 28 février 2012, le directeur rejeta la réclamation précitée des époux ...-... comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Nach Einsicht der am 28. September 2011 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit weicher die Eheleute, Herr ... und Frau ..., wohnhaft in L-..., den Einkommensteuerbescheid und den Gewerbesteuerbescheid des Jahres 2006, beide ergangen am 29. Juni 2011, anfechten ;*

Nach Einsicht der Steuerakten ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (A0) ;

In Erwägung, dass die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, zwar weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer beschwert fühlen, weil das Steueramt für das strittige Steuerjahr das unter der Rubrik „Sonstige Einkünfte" erklärte Einkommen an Mehrwerten, die aus der Veräußerung von bebauten und unbebauten Immobilien erreicht wurden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erachtet und der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind ;

In Erwägung, dass der Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftssteuerbescheid oder der Gewinnfeststellungsbescheid geändert wird und die Änderung die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb berührt (§ 5 zweite GewStVV. vom 16. November 1943 und der GewStR. 13 siehe § 7 GewStG) ;

In Erwägung, dass das Steueramt den Reklamanten am 26. Mai 2011, in Ausführung der Bestimmungen von § 205 AO, mitteilte, es beabsichtige die verschiedenen Verâuf3erungen von Immobilien ais Gewinn aus Gewerbebetrieb anzusehen ;

In Erwägung, dass die Reklamanten in ihrem Rechtsmittelschreiben unter anderem darlegen, das Steueramt habe ihre Einwände gegen diese Umqualifizierung nicht beachtet und die Reklamation folgendermaf3en begründen: Wir stellen wiederum fest, daf3 unsere Einwände gemâ8 Paragraph 205 (3) der Abgabenordnung auf das Schreiben vom 26.05.2011 der Steuerverwaltung ... nicht berücksichtigt wurden. Des weiteren müssen wir feststellen daf3 unsere Anfechtungen der Steuerbescheide 2005 vom 06.10.2010 an die Steuerdirektion mit Aktenzeichen C 15614 und C 16225 bis heute nicht bearbeitet wurden und sich dadurch

unsere wirtschaftliche Lage, die durch die bereits geleisteten Zahlungen auf die Steuerbescheide erfolgt sind, weiter verschlechtert hat. Dadurch sind wir nicht mehr in der Lage notwendige Baumassnahmen wie z.B. die Fertigstellung eines Einfamilienhauses in ... (Gemeinde ...) durchzuführen. Weitere begonnene Sanierungsmassnahmen sind ebenfalls gefährdet. Die durchgeführte Besteuerung ab dem Jahr 2005 verstößt gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da wir uns darauf verlassen haben, daf3 die Besteuerung wie 20 Jahre davor in gleicher Weise weitergeführt wird. Auf dieser Basis wurden alle Investitionen getätigt und entsprechende Bau- und Sanierungsmaf3nahmen begonnen." ;

In Erwägung hierzu, dass mit der in § 205 AO, Absatz 3 enthaltenen Vorschrift das Recht auf Gehör des Steuerpflichtigen gegenüber dem Steueramt gewahrt wird, damit die Bemessung der Steuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erfolgen kann ;

In Erwägung, dass eine Mitteilung auf Grund von § 205, Absatz 3 im Rahmen der steuerlichen Ermittlung erfolgt, damit der Steuerpflichtige sich vor der Festsetzung der Steuer noch zu der oder den wesentlichen Abweichungen von der Steuererklärung äußern kann ; dass diese Mitteilung jedoch keine vollstreckbare Maßnahme seitens des Steueramts darstellt, welche die Rechte oder Pflichten des Steuerpflichtigen schafft ;

Dass die in § 205, Absatz 3 AO enthaltene Vorschrift sich auf das Ermittlungsverfahren bezieht, auf Grund dessen das Steueramt die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben prüft, anhand derer die Steuerbescheide im Festsetzungsverfahren erlassen werden, so dass mithin eine Mitteilung an den Steuerpflichtigen in dieser Vorbereitungsphase weder zu einer Anfechtung noch zu einer Beschwerde reichen kann (Tribunal administratif 23.10.2006 Nr. 19925) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer sich nicht auf vorhergehende Veranlagungen berufen können um dem Steueramt das Recht abzusprechen, die Sachlagen bei jeder eingereichten Steuererklärung zu prüfen und gegebenenfalls Änderungen vorzunehmen; dass insbesondere Beschlüsse aus der Vergangenheit nicht zu einem „Status quo" führen können, der eine erneute Überprüfung der Tatsachen mit neuen Rückschlüssen verhindern könnte ;

In Erwägung ebenfalls, dass der Steuerdirektor mittlerweile in den vorerwähnten Streitsachen C 15614 und C 16225 entschieden hat, den Grossteil der strittigen Operationen selbständige Betätigungen anzusehen, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wurden und die, mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Handlungen eines gewerblichen Unternehmens anzusehen sind ;

In Erwägung, dass das Steueramt folgende Einkünfte, die bei der Verâuf3erung von Grundstücken des Privatvermögens erzielt wurden, ais Gewinn aus Gewerbebetrieb der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat:

Gelegen in	*Gegenstand*	*Anschaffungs-datum*	*Verkaufs-datum*	*Erlös*
...	*Immobilie*	*26/10/2005*	*07/02/2006*	... €
Gemeinschaftsunternehmen ... &				... €
Gemeinschaftsunternehmen ... &				... €

...	*Immobilie*	*04/07/2000*	*14/7 + 28/12/2006*	*... €*
...	*Wald / Acker*	*30/11/1998*	*02/03/2006*	*... €*

Gemeinschaftsunternehmen ... &				*... €*
Gemeinschaftsunternehmen ..., ..., ...				*.... €*
Gemeinschaftsunternehmen ... &				*... €*
...	*Acker*	*04/07/200*	*17/03/2006*	*... €*

In Erwägung auch, dass sich das Rechtsmittel nicht gegen die Höhe der verschiedenen oben aufgeführten Beträge aber gegen ihre Qualifizierung gewerbliche Erlöse aus einem Immobilienunternehmen richtet ;

In Erwägung mithin, dass die vorgenommenen Operationen unter dem Gesichtspunkt ihrer Zurechnung zu einem gewerblichen Unternehmen nach Artikel 14 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) oder ais sonstige Einkünfte nach den Artikeln 99 bis 99ter L.I.R. zu belichten sind ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 14 Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, ais Gewerbebetrieb gilt ;

In Erwägung, dass es im vorliegenden Fall unstrittig ist, dass es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch um die eines freien Berufes handelt ;

In Erwägung, dass es o in diesem Fall, bei der Beurteilung der Einkunftsart, darauf ankommt, dass die vier in Artikel 14, Ziffer 1 L.I.R. aufgeführten positiven Merkmale gleichzeitig erfüllt sind ;

In Erwägung, dass bezüglich des Kriteriums der Selbständigkeit kein Zweifel daran besteht, dass der An- und Verkauf der Immobilien auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung der Rechtsmittelführer stattgefunden haben und nicht aus einem etwaigen Dienstverhältnis resultieren ;

Dass die Gewinnabsicht bereits in der Rechtsmittelschrift bejaht wurde, da die Reklamanten angeben „im Vordergrund der Immobilieninvestitionen hatten immer die Kapitalabsicherung durch Anschaffung von Immobilien" gestanden und die durch den Verkauf freigewordenen Finanzmittel seien unmittelbar wieder in Immobilien „reinvestiert" worden, bei denen eine bessere Renditeerwartung oder wo von der Lage her eine bessere Bewirtungsmöglichkeit angenommen worden wäre ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht, die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. part. 571[4] , Seite 18) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer im Laufe der Jahre regelmäßig Immobilien an- und verkauft und dass üblicherweise gerade diese Vorgehensweise ais Handel mit Gütern (hier Immobiliengütern) mit Gewinnabsicht zu verstehen ist ;

Zum Verkauf einer in ... gelegenen Immobilie

In Erwägung, dass Herr ..., am 26. Oktober 2005, übrigens im notariellen Kaufakt als „commerçant" betitelt, zusammen mit den Immobilienagenturen „... s.à r.l.", „... s.a.", „... s.a.", ...", „... s.à r.l." und „... s.à r.l." ein Wohnhaus mit Platz ersteigert, jeder zu einem ungeteilten Anteil von einem Siebtel, mit dem Ziel, die immobilie wieder zu verkaufen (lesquels déclarent acquérir à raison d'un septième indivis chacun, et acquérir en vue de la revente) ;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer angibt, hierzu unter Punkt 2.) der Reklamation, anders im Kaufakt festgelegt, er habe sich mit einem Miteigentümer nicht auf ein gemeinsames Konzept zur Sanierung und Vermietung einigen können und daher habe er dem Verkauf zwecks Auflösung der Eigentümergemeinschaft zugestimmt, um einer gerichtlichen Auflösung zu entgehen; dass er den Erlös wieder in andere Immobilien reinvestiert habe um einen besseren Ertrag zu erzielen ;

In Erwägung, dass alle Miteigentümer, die übrigens allesamt Geschäftsleute auftreten, schon beim Kauf einig darüber zu sein schienen, die Immobilie nicht im Eigenbesitz zu halten aber gewinnbringend wieder zu verkaufen ;

In Erwägung mithin, dass die zum Ein- und Verkauf dieser Immobilie erforderlichen Schritte eine gewerbliche Tätigkeit im Sinn von Artikel 14 L.I.R. und dass der strittige Erlös Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen anzusehen sind ;

Zum Verkauf einer in ... gelegenen Immobilie

In Erwägung, dass der Reklamant am 4. Juli 2000 eine Immobilie, gelegen zu ..., erstanden hat; dass er sich in dem entsprechenden notariellen Kaufakt Kaufmann zu erkennen gegeben hat und erklärt hat, zu kaufen im Sinne des Wiederverkaufs ; dass er diese Immobilie dann im strittigen Steuerjahr 2006 tatsächlich wieder mit einem Gewinn von ...Euro verkauft hat ;

In Erwägung, dass Herr ... hierzu folgende Aussage macht: „Der Verkauf und die Teilfinanzierung eines Hauses mit Garten am 14.07.2006 und 28.12.2006 welches von mir am 04.07.2000 gekauft, renoviert, modernisiert und vermietet wurde. Da die meisten Mieter die Miete schuldig blieben habe ich die Vermietung für dieses Objekt aufgegeben und versteuere nun die Zinseinkünfte aus der Teilfinanzierung dieses Objektes gemäß den notariellen Kaufverträgen. Der Erlös wurde wieder in andere Immobilien reinvestiert um einen besseren Ertrag zu erzielen." ;

In Erwägung, dass sich der Anschaffungspreis (... Luf), die Aktkosten mit einbegriffen (...Luf), auf ...Euro belaufen hat; dass der Reklamant die an der Immobilie vorgenommenen Arbeiten mit ... Euro pauschal abgeschätzt hat aber nicht genau beziffern konnte ;

In Erwägung, dass die vorgenannten Ausgaben in den Jahren 2000 bis 2006 wegen ihrer geringen Höhe möglicherweise lediglich ais Reparaturkosten eingeschätzt werden könnten und der Reklamant schon beim Kauf der Immobilie seine Absicht angekündigt hatte, die Immobilie bei sich bietender günstiger Gelegenheit wieder zu verkaufen ;

In Erwägung daher, dass die Wiederverkaufsabsicht immer im Vordergrund gestanden hat und im übrigen unklar bleibt, inwieweit die Rechtsmittelführer versucht haben, die strittige Immobilie in ihrem Eigenbesitz zu halten, da normalerweise ein säumiger Mieter den privaten Hausbesitzer nicht dazu bewegen kann, eine zur Vermietung bestimmte Immobilie, zu veräußern ;

In Erwägung somit, dass die Entscheidung des Steueramts, den Erlös aus dem Verkauf der strittigen Immobilie Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagen, nicht zu beanstanden ist ;

Zum Verkauf von verschiedenen anderen Immobilien

In Erwägung, dass verschiedene Einkünfte aus gesonderten Feststellungen über gemeinschaftliche Einkünfte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern Spekulationsgewinn oder Mehrwert in der Rubrik „sonstige Einkünfte" auf Grund der Bestimmungen von Artikel 99bis L.I.R. oder 99ter L.I.R. zu veranlagen sind ;

In Erwägung dass es sich um folgende Einkünfte handelt:

Gemeinschaft.	...	...
Gemeinschaft ...& ...	...	...
Gemeinschaft ...	...	....
Gemeinschaft ...& ...	...	...

Der Verkauf einer Wald- und Ackerfläche, gelegen in der Gemeinde Rosport

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer eine Wald- und Ackerfläche mit einem Areal von 60,50 Ar am 2. März 2006 verkauft haben, mit der Begründung, diese hätten nicht, wie vorgesehen, land- und forstwirtschaftlich sinnvoll bewirtschaftet werden können ; dass letztere Aussage jedoch nicht näher begründet wird und die Reklamanten auch nicht erläutern, welche konkreten Schritte sie unternommen hätten, den strittigen Besitz ertragreich entweder selbst zu bewirtschaften oder Einkünfte durch Verpachtung zu erziele ; dass ebenso und insbesondere in der Forstwirtschaft und beim Kauf eines Ackers längerfristig geplant werden muss und im Regelfall nicht mit hohen Erträgen gerechnet werden kann ; dass diese Tatsache den Reklamanten nicht entgangen sein kann, da sie im Laufe der Jahre regelmäßig Immobilien an- und verkauft haben und dass üblicherweise gerade diese Vorgehensweise Handel mit Gütern (hier Immobiliengütern) mit Gewinnabsicht zu verstehen ist ;

In Erwägung, dass die Reklamanten folgende unbebaute und bebaute Grundstücke

besitzen:

[…]

In Erwägung zuerst, dass die Einheitswertdiensstelle (service des évaluations immobilières) nur eine Liste der unbeweglichen Immobilien mit den aktuellen Eigentümern oder Miteigentümern führt; dass mithin diejenigen Objekte nicht aufgeführt sind, welche im Besitz der Reklamanten waren, aber wieder verkauft wurden; dass lediglich Teilverkäufe von landwirtschaftlichen Flächen (mit dem Buchstaben R vermerkt) weiterhin noch aufgelistet bleiben ;

In Erwägung, dass vorgehende Auflistung verschiedene Punkte deutlich macht:

1) Dass unter anderem auch Hecken und Ödland eingekauft wurden und dass diese Flächen nicht zur Verpachtung geeignet sind, sondern vielmehr Objekte darstellen die zu einem späteren Zeitpunkt gewinnbringend verkauft werden sollen ;

2) Dass die Liste zwischen denjenigen Objekten unterscheidet die noch im Eigenbesitz (mit U gekennzeichnet) und denen die im ungeteilten Miteigentumsbesitz (mit C markiert) der Reklamanten stehen; dass das Anschaffungsjahr ebenfalls vermerkt wird und hieraus ersichtlich wird, dass die Reklamanten im Laufe der Jahre beständig auf dem Immobilienmarkt tätig waren und auch noch sind ; dass sie im Laufe der Zeit eine größere Anzahl von verschiedenen bebauten und unbebauten Grundstücksflächen aus allen Teilen des Lands gekauft haben; dass aber aus der Steuerakte nicht ersichtlich wird, inwieweit sie jeweils versucht haben, die betreffenden Grundstücke zu verpachten ; dass jedoch die Anschaffung von kleineren Parzellen (je nach Art) darauf hindeutet, dass sie nicht zur Verpachtung dienen, aber dazu gedacht sind, bei sich bietender Gelegenheit wieder zu verkaufen ;

3) Dass die Nummern aus Kolonne 6 die Grundstücksart bezeichnen, wobei die Ziffer 1 für Ackerland (propriété agricole) steht, 2 für forstwirtschaftliches Vermögen (propriété sylvicole) , 3 für gemischtgenutzte Grundstücke (construction à usage mixte) , 5 für bebaute Grundstücke zu anderen Zwecken (construction à autre usage) und die Nummer 9 für unbebaute Grundstücke (immeuble non bâti) ;

4) Dass der Buchstabe C aus der zweiten Kolonne zeigt, dass ungeteiltes Miteigentum angeschafft wurde; dass hier unten ein kleiner Auszug von einzelnen Miteigentümern aufgelistet ist, da eine vollständige Auflistung der verschiedenen Miteigentümer in diesem Rahmen zu weit führen würde:

IMMEUBLE NON BATI / INDIVISION: SOC ... SARL CO PARTS: 1/6 REP: ME
AGRICOLE INDIVISION: ... ... ET CONS.PARTS: 1/3 REP: 2002 BI: ET AGRICOLE
INDIVISION: ... ... ET ... PARTS: 1/2 REP: 2004 BI: EN
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... ... & CONSORTS PARTS: 1/2 REP: 2004
AGRICOLE INDIVISION: ... ... & ...PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: CA
AGRICOLE INDIVISION: ...-... ...PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: L7
AGRICOLE INDIVISION: ... PARTS: 1/3 REP: 2006 BI: WI IMMEUBLE NON BATI
INDIVISION: ... S.A. ET ... PARTS: 1/2 REP: 2011 BI: ET

Dass die vorstehende kurze Auflistung deutlich macht, dass die Reklamanten diese

Anschaffungen mit verschiedenen Gebilden vorgenommen haben und dass sich hierunter auch Gesellschaften befinden welche die Grundstücksflächen zum gewinnbringenden Weiterverkauf angeschafft haben ;

dass, im Übrigen, die Immobilien in allen Teilen des Landes liegen und ein Teil davon weder verpachtet, noch vermietet oder zu der eigenen landwirtschaftlichen Ausbeute herangezogen wurde; dass eine derartige Nutzung meistens, allein auf Grund der Lage oder der Natur der Immobilie selbst, ausgeschlossen werden konnte ;

In Erwägung daher, dass diese bebauten oder unbebauten Immobilien zum Zweck des Wiederverkaufs angeschafft wurden und dies übrigens meistens dementsprechend in den Kaufakten vermerkt wurde ;

In Erwägung auch, dass, da genauere Angaben über eine Verpachtung oder Bearbeitung seit dem Ankauf bis zum Veräußerungszeitpunkt fehlen, angenommen werden kann, dass die betreffenden Parzellen angeschafft wurden um später mit Gewinn wieder veräußert zu werden ;

In Erwägung, dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unter anderem voraussetzt, dass die Tätigkeit auch für Dritte ais solche erkennbar ist und es sich dabei nicht um eine private Tätigkeit handelt (doc. pari. 571^{4} , Seite 19) ; dass auch dann von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, wenn eine private Vermögensverwaltung in der Form Gestalt annimmt, dass sie in den Augen von Dritten den Charakter eines Gewerbebetriebs aufweist (doc. part. 571^{4} , Seite 19) ;

Dass also zur Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen eine entscheidende Rolle spielt, da das Kriterium der Nachhaltigkeit bei einem umfangreichen Vermögen zwangsläufig gegeben ist und von daher nur von relativer Bedeutung ist ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. part. 5714 , Seite 18)

und der Ankauf von Bauland mit der Absicht dieses gewinnbringend weiterzuverkaufen solche anzusehen ist ;

Dass mithin ebenfalls zu schlussfolgern ist, dass die Immobilien gekauft wurden, im Hinblick auf einen gewinnbringenden Wiederverkauf ;

Dass die Aktivitäten der Reklamanten mithin ais gewerbliche Tätigkeiten anzusehen sind und die Vorgehensweise des Steueramts nicht zu beanstanden ist ;

In Erwägung, dass sich die vorerwähnten Objekte alle weniger ais 10 Jahre im Besitz der Rechtsmittelführer befunden haben und mithin nicht unter die Begünstigungen fallen, die in den Regelungen des Gesetzes vom 30. Juli 2002 vorgesehen sind ;

In Erwägung, dass die Einzelheiten der zu ändernden Einkommensteuer und der

Gewerbesteuer des Jahres 2006 in den Anhängen 1 und 2, die Bestandteil dieser Entscheidung sind, vorliegen ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET:

die Anfechtungen sind zulässig und teilweise begründet,

setzt infolgedessen den Gewerbesteuermessbetrag des Jahres 2006 auf …Euro und die Gewerbesteuer des Jahres 2006 auf …Euro fest,

setzt die Einkommensteuer des Jahres 2006, Arbeitslosenfonds inbegriffen, auf … Euro fest,

verweist an das Steueramt zur Durchführung, insbesondere zwecks Anrechnung der Steuerabzüge. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 mai 2012, inscrit sous le numéro 30473 du rôle, les époux ...-... introduisirent un recours, dont la nature n'est pas autrement spécifiée, contre la décision directoriale précitée du 28 février 2012.

Quant à la compétence du tribunal administratif pour connaître du présent recours, force est de prime abord de retenir que lorsque le contribuable n'a pas spécifié la nature du recours contentieux introduit contre une décision directoriale se prononçant sur le bien-fondé d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt, en l'occurrence le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin d'impôt commercial communal, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1.la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal. Le recours sous analyse est dès lors à qualifier de recours en réformation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours les demandeurs font valoir que toutes leurs acquisitions immobilières auraient eu pour but la gestion de leur patrimoine privé. En effet, depuis 1995 ils s'adonneraient à l'agriculture et à la sylviculture respectivement qu'ils loueraient ou affermeraient leurs biens immobiliers. Les revenus provenant de ces activités auraient déclarés lors des années d'imposition de 1995 à 2004. Ils contestent encore l'affirmation du directeur qu'une grande partie des immeubles acquis dans les années '90 auraient entretemps étaient aliénés, au contraire entre 1995 et 2011 uniquement 3,28% des immeubles auraient été aliénés. Par ailleurs, des haies et des terrains vagues, qui ne se seraient pas prêter à l'agriculture, auraient été acquis afin d'en dégager de la biomasse respectivement du biocarburant.

Quant à la clause de revente inscrite dans certains actes de vente, les demandeurs donnent à considérer qu'elle y aurait été intégrée pour prévenir un éventuel désaccord entre les différents intervenants, et pour pourvoir ainsi profiter du remboursement des droits d'enregistrement au cas où ils auraient été contraint de vendre les immeubles.

En raison des redevances dues au fisc ils auraient été dans l'impossibilité de terminer les travaux de rénovation d'un immeuble sis à ... ainsi que les gros œuvres d'un immeuble sis à .... Par ailleurs, la location d'immeubles sis à ... les auraient forcée d'assigner en justice 7 locataires sur 10 afin de récupérer les loyers dus.

Finalement, les demandeurs font valoir que le fait de les imposer depuis 2005 différemment que les années précédentes sans que les faits ou les bases légales aient changés, s'analyserait en une violation du principe de la confiance légitime.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes de l'article 14, alinéa 1er LIR, est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Il résulte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si les quatre critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui de la permanence et celui de la participation à la vie économique générale se trouvent simultanément réunis.

Concernant plus particulièrement la distinction de l'activité commerciale par rapport à la simple administration du patrimoine privé, dans le contexte spécifique des transactions immobilières, il y a lieu de relever que si la notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés. D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.[1]

L'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être

---

[1] cf. TA 10 septembre 2008, n° 23434 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 8 et les références y citées

considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location. Si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles.[2]

Parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances de la cause.

Il résulte des travaux préparatoires concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées* », le même commentaire de l'article 14 précisant encore que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale* [...] *d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».[3]

En l'espèce, il se dégage des éléments d'appréciation soumis au tribunal par le délégué du gouvernement et non autrement contestés par les demandeurs, que ces derniers ont vendu au cours de l'année 2005 quatre immeubles et que Monsieur ... en a vendu la même année cinq autres qu'il détenait en copropriété. Par ailleurs, force encore au tribunal de constater que cette activité a perduré au cours de l'année 2006. En effet, ils ont vendu quatre immeubles en 2006 et cinq autres que Monsieur ... détenait en copropriété.

Il ressort encore des explications du délégué du gouvernement que les périodes entre l'achat et la vente de ces immeubles sont toutes inférieures à dix ans, plusieurs ont été vendu la même année de leur acquisition. Ainsi, la brièveté de la durée de détention des immeubles en cause se trouve en parfaite logique avec plusieurs clauses de revente que les demandeurs ont fait insérer dans les actes de vente y relatifs, dans la mesure où il paraît difficilement concevable qu'un acquéreur soit disposé à payer les droits d'enregistrements dus en cas d'acquisition en vue de la revente[4], plus élevés que les droits d'enregistrements dus en cas d'acquisition ordinaire sans clause de revente[5], si telle n'était pas son intention réelle.

Selon le *Bundesfinanzhof* allemand, c'est essentiellement le nombre des acquisitions d'immeubles ou de constructions, ainsi que le fait qu'elles soient rapidement suivies de leur revente, qui est déterminant pour distinguer la gestion d'un patrimoine privé d'une entreprise

---

[2] Cf. TA 4 janvier 2010, n[os] 25664 et 25666 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 89 et les références y citées

[3] Cf. Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571, commentaire des articles, p. 18

[4] 7,2% (art.XII de la loi du 28 décembre 1976 relative aux ventes d'immeubles à construire et à l'obligation de garantie en raison de vices de construction)

[5] 6% (art. 37, § IX, n°2, de la loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., telle que complétée)

commerciale (BHF, arrêt du 22 mars 1990, BStBI 1990, Il, 637, 638), la vente rapide des objets, (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») étant définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof*, comme une revente dans un délai maximal de cinq ans à partir de l'acquisition de l'objet en question : *« Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung (...), so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr fünf Jahre beträgt ».*

A la lumière des éléments de fait exposés ci-avant, le tribunal est amené à retenir que s'il est certes exact que les éléments de fait lui soumis de part et d'autre sont de nature à conclure que les demandeur ont acquis un grand nombre d'immeubles dans un but de la gestion de leur patrimoine privé, il n'en demeure pas moins le nombre élevé d'immeubles vendus en 2005 et 2006 ainsi que la courte durée de détention de plusieurs de ces immeubles, ensemble avec les différentes clauses de revente insérées dans certains actes de vente, met en évidence que les demandeurs ont été moins motivée par la volonté de rechercher une conservation et une jouissance à long terme de ces propriétés immobilières acquises notamment par leur mise en location, mais plutôt par la volonté de valoriser rapidement leur patrimoine moyennant des remises en vente lucratives, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale.

En ce qui concerne plus particulièrement les haies et terrains vagues dont font état les demandeurs, le tribunal rejoint l'analyse du délégué du gouvernement que l'affirmation des demandeurs que ces terrains auraient été acquis pour réaliser un bénéfice grâce à la production de biomasse et du biocarburant n'est étayer pas aucune pièce probante, de sorte qu'elle reste à l'état de pures allégations. Les demandeurs ne soumettent pas non plus d'éléments probants à l'appréciation du tribunal afin de prouver leurs allégations pourquoi les labours et bois sis dans la commune de Rosport ne se seraient pas prêter à l'agriculture respectivement à la sylviculture.

En ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique, il y a lieu de souligner que ce critère implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées.[6]

En l'espèce, force est de constater qu'à travers le nombre élevé d'opérations d'aliénation d'immeubles, les demandeurs ont participé à la vie économique générale, et ont ainsi, du moins en partie, participé de la sorte à l'échange général des biens et prestations, de manière perceptible au public.

En ce qui concerne le critère du but de lucre, un tel but est encore avéré, étant donné qu'il est constant en cause que les demandeurs ont réalisé des plus-values pour chaque cession d'immeubles réalisée au cours de l'année 2005.

---

[6] Cf. TA 21 juin 2000, n° 11582 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 84 et les références y citées

Quant au critère de l'indépendance, l'activité devant être exercée pour le compte et aux risques et périls du contribuable, cette condition se trouve être vérifiée en l'espèce.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application de l'article 14 LIR en l'espèce et qu'il a retenu un bénéfice commercial du fait de la plus-value réalisée en 2006 sur certaines ventes des immeubles en question.

Quant au moyen selon lequel le directeur aurait violé le principe de la confiance légitime, force est au tribunal de constater qu'en vertu de ce principe général du droit, l'administré peut exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé. La protection de l'administré contre les changements brusques et imprévisibles de l'attitude de l'administration, en lui reconnaissant le droit de se fier à un comportement habituellement adopté par l'administration ou à des engagements pris par elle, ne saurait cependant jouer au cas où la pratique antérieure suivie par l'administration n'était pas conforme à la loi.[7]

En l'espèce, s'il ressort des pièces versées en cause ainsi que des explications non contestées des parties que l'administration des contributions directe a pour la première fois imposé les plus-values de ventes d'immeubles en tant que bénéfice commercial dans le chef des demandeurs en 2005, de sorte qu'il y lieu de conclure qu'elle a effectivement changé d'attitude, cependant, en cette matière il est parfaitement loisible que l'administration des contributions directes puisse qualifier un nombre limité de transactions immobilières en tant que gestion du patrimoine privé, mais qu'à partir du moment où un certain seuil d'opérations immobilières est atteint, elle est en droit de décider que désormais les plus-values dégagées de la vente d'immeubles est à qualifier de bénéfice commercial, sans violer le principe de la confiance légitime.

Par voie de conséquence le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il sui de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

---

[7] Cf TA 9 juin 1997, n° 9781 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 15 et les références y citées

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 20 novembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

.